



MINHACIENDA




Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

13 MAR. 2017

100208221-000437

 No. Radicado 000S2017005995  
 Fecha 2017-03-17 03:40:39 PM  
 Remitente Sede NIVEL CENTRAL  
 Depen SUB GES NORMATIVA DOCTRINA  
 Destinatario JOHN JAIRO MORALES BERRIO  
 Anexos 0 Folios 2  
  
 COR-000S2017005995

Señor

**JOHN JAIRO MORALES BERRIO**

DIAGONAL 75 C N° 2A - 146 , APARTAMENTO 111 TORRE 4

Unidad Residencial Salamanca

Medellín - Antioquia

Ref: Radicado 000008 del 17/01/2017 y 100001267 del 13/01/2017

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptores	Regimen Tributario Especial
Fuentes formales	Artículos 147, 159 de la Ley 1819 de 2016 Gaceta del Congreso 1090 del 5 de diciembre de 2016

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de ésta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

Mediante el radicado de la referencia pone de manifiesto una aparente contradicción entre el inciso primero del artículo 356-1 del Estatuto Tributario y el numeral 3° del artículo 364-2 ibídem, razón por la cual consulta cuál es la diferencia entre estas normas y si una Entidad Sin Ánimo de Lucro puede o no contratar la prestación de servicios a precios comerciales con personas vinculadas a los fundadores y empresas donde estos tengan el control.

También consulta si la relación de una Entidad Sin Ánimo de Lucro con su representante legal o director debe ser de tipo laboral o civil

Sobre el particular se considera:

La Ley 1819 de 2016 trajo una serie de modificaciones para las entidades que pertenecen al Régimen Tributario Especial, de las cuales este Despacho destaca lo contenido en los incisos primero y segundo del artículo 356-1 del Estatuto Tributario, que se citan a continuación:

*Artículo 147. Modifíquese el artículo 356-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:*

*Artículo 356-1. Distribución indirecta de excedentes y remuneración de los cargos directivos de*

*contribuyentes pertenecientes al Régimen Tributario Especial. Los pagos por prestación de servicios, arrendamientos, honorarios, comisiones, intereses, bonificaciones especiales y cualquier otro tipo de pagos, cuando sean realizados a los fundadores, aportantes, donantes, representantes legales y administradores, sus cónyuges o compañeros o sus familiares parientes hasta cuarto grado de consanguinidad o afinidad o único civil o entidades jurídicas donde estas personas posean más de un 30% de la entidad en conjunto u otras entidades donde se tenga control deberán corresponder a precios comerciales promedio de acuerdo con la naturaleza de los servicios o productos objeto de la transacción. En caso contrario, podrán ser considerados por la administración tributaria como una distribución indirecta de excedentes y por ende procederá lo establecido en el artículo 364-3.*

*Las entidades pertenecientes al Régimen Tributario Especial deberán registrar ante la DIAN los contratos o actos jurídicos, onerosos o gratuitos, celebrados con los fundadores, aportantes, donantes, representantes legales y administradores, sus cónyuges o compañeros o sus familiares parientes hasta cuarto grado de consanguinidad o afinidad o único civil o entidades jurídicas donde estas personas posean más de un 30% de la entidad en conjunto u otras entidades donde se tenga control, para que la DIAN determine si el acto jurídico constituye una distribución indirecta de excedentes. En caso de así determinarlo, se seguirá el procedimiento de exclusión del artículo 364-3.*

(Subrayado fuera del texto)

Los apartes anteriormente citados establecen la posibilidad de realizar pagos a fundadores, aportantes, donantes, representantes legales y administradores y sus vinculados, siempre y cuando correspondan a precios comerciales promedio de acuerdo con la naturaleza de los servicios o productos objeto de la transacción.

Esta regla tiene su excepción (consagrada en el párrafo tercero de la norma citada) cuando las transacciones sean destinadas al cumplimiento y desarrollo de sus actividades meritorias, de lo cual deberá dejar constancia en el caso que sea una entidad obligada a enviar memoria económica, so pena de ser considerada una distribución indirecta de excedentes.

Al consultar los antecedentes de la Ley 1819 de 2016, este Despacho destaca lo consignado en Gaceta del Congreso 1090 del 5 de diciembre de 2016 (ponencia para primer debate) sobre la modificación propuesta a este artículo:

*Así, se aclara el primer inciso para impedir que se realicen pagos por valores superiores a los precios comerciales promedio, de acuerdo con la naturaleza de los servicios o productos objeto de la transacción. De igual manera, se incluye un nuevo segundo inciso, relativo a los contratos y actos jurídicos que se celebren con los fundadores, aportantes, donantes, representantes legales y administradores, sus cónyuges o compañeros o sus familiares parientes hasta cuarto grado de consanguinidad o afinidad o único civil o entidades jurídicas donde estas personas posean más de un 30% de la entidad en conjunto u otras entidades donde se tenga control. En este sentido, se permite la celebración de contratos entre la entidad y estos sujetos, pero deberá mediar un registro ante la DIAN, quien podrá verificarlos para definir si existe una distribución indirecta de excedentes.*

(Subrayado fuera del texto)

Por su parte el numeral 3º del artículo 364-2, adicionado por el artículo 159 de la Ley 1819 de 2016 señala:

*Artículo 159. Adiciónese el artículo 364-2 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:*

*Artículo 364-2. Actos y circunstancias que constituyen abuso del Régimen Tributario Especial. Sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior, de manera particular se considera que la utilización del Régimen Tributario Especial obedece a una estructura comercial abusiva, fraudulenta o simulada, según la calificación que efectúe la autoridad en la liquidación oficial de revisión, cuando se aprecie alguna de las siguientes circunstancias:*

(...)

*3. Se adquieran a cualquier título, de manera directa o indirecta, bienes o servicios a los fundadores, asociados, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos o a cualquier entidad o persona con la cual alguno de los antes mencionados tenga la calidad de vinculado económico de acuerdo con los artículos 260-1 y 450 del Estatuto Tributario.*

(Subrayado fuera del texto)

Nótese como el artículo citado proporciona una serie de elementos para establecer si hay abuso del Régimen Tributario Especial e impedir su aplicación, norma que al armonizarse con lo contenido en el inciso primero del artículo 356-1 del Estatuto Tributario permite concluir que las transacciones a que se refiere este numeral 3º no están prohibidas sino que deben observar los requisitos y las condiciones señaladas en la norma, de lo contrario se podrán considerar una distribución indirecta de excedentes y tendrán el carácter abusivo, fraudulento o simulado que así determine la Administración Tributaria.

Esta interpretación es la aplicable en virtud del principio del efecto útil de las normas, que "enseña que, entre dos posibles sentidos de un precepto, uno de los cuales produce consecuencias jurídicas y el otro a nada conduce, debe preferirse el primero" (Cfr. Sent. T-001/1992, M.P. Hernández Galindo).

Por último, respecto a la última inquietud consignada en los antecedentes de la consulta sobre si las Entidades sin Ánimo de Lucro pueden continuar contratando a sus colaboradores sin vínculo laboral, este Despacho considera que no es competente para emitir pronunciamiento sobre asuntos laborales o contractuales.

Lo único que este Despacho considera pertinente precisar en este punto, es que el artículo 356-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 147 de la Ley 1819 de 2016, es que para efectos tributarios y de aplicación de las reglas del régimen tributario especial solo se admitirán pagos laborales a los administradores y al representante legal, siempre y cuando la entidad demuestre el pago de los aportes a la seguridad social y parafiscales, esto supone tener vínculo laboral, esta previsión no les será aplicable a los miembros de junta directiva.

Atentamente,

  
**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**  
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

P.icc/R.Pc

